

Audience publique du 1^{er} août 2007

=====

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22006 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 11 octobre 2006 par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, émis à son égard le 15 septembre 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2007 ;

Vu la lettre adressée par Monsieur ... le 6 février 2007 à la deuxième chambre du tribunal administratif en vue de voir enjoindre à l'administration de produire le dossier fiscal et de l'autoriser à déposer son mémoire en réplique après avoir consulté le dossier fiscal ;

Vu le mémoire supplémentaire intitulé « *mémoire en réplique* », déposé le 5 avril 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... à la suite du dépôt du dossier fiscal en date du 22 février 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique.

Suite au dépôt par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 en date du 11 avril 2002, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa l'intéressé, par lettre recommandée du 20 août 2004, de son intention de déroger par rapport à certains points

de cette déclaration, à savoir le revenu de location de l'immeuble loué à L-..., et les charges extraordinaires.

Monsieur ... soumit alors au bureau d'imposition ses observations et son opposition formelle par rapport à ce projet d'imposition par courrier recommandé du 4 septembre 2004.

Le 15 septembre 2004, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 en s'écartant des déclarations du contribuable sur les points suivants :

« * *REDRESSEMENT DES RECETTES ; VOIR ANNEES ANTÉRIEURES. UN DÉCOMPTE DES LOCATAIRES M. ... ET ... S.A. FAIT DÉFAUT.*
* *LES VERSEMENTS AU FONDS DE RESERVE NE SONT PAS DEDUCTIBLES.*
* *CHARGES DECOMPTE ME. GASTON NEU AFFAIRE URBING/... HERITIERS = DEPENSE PRIVEE.*
* *FRAIS DE CONSIGNATION AUPRES DE LA TRESORERIE LE 3/10/2001 = DEPENSE PRIVEE.*
* *FRAIS ET HONORAIRES D'AVOCAT AFFAIRE ... C/ETAT NE SONT PAS DEDUCTIBLES COMME CHARGES EXTRAORDINAIRES.*
* *LES INTERETS DEBITEURS EN RELATION AVEC LA MALADIE SONT DEDUCTIBLES SOUS DEPENSES SPECIALES. LE PRINCIPAL REMBOURSE / A REMBOURSER N'EST PAS DEDUCTIBLE ».*

Par courrier du 15 octobre 2004, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 15 septembre 2004.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 11 octobre 2006 au greffe du tribunal administratif, un recours contentieux tendant à la réformation du prédit bulletin d'impôt pour l'année 2001, émis le 15 septembre 2004.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 15 septembre 2004, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Dans la mesure où le dossier fiscal a été déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 février 2007 et où le demandeur a pu en prendre connaissance, la demande de ce dernier tendant à voir enjoindre à l'Etat, le cas échéant, sous peine d'astreinte, la production du dossier fiscal est à rejeter comme étant devenue sans objet.

Quant au fond, le demandeur conteste en premier lieu l'imputation d'un revenu net de la location de biens de 202.086 LUF au lieu du revenu négatif de – 35.738 LUF

figurant dans sa déclaration d'impôt déposée le 11 avril 2002. Il conteste ensuite le refus du bureau d'imposition d'admettre la déduction de frais d'obtention divers repris à hauteur de 223.938 LUF dans sa déclaration d'impôt. Il affirme que les pièces soumises en annexe à sa déclaration d'impôt documenteraient exhaustivement l'ensemble des recettes perçues et des frais engagés du chef de la mise en location de l'immeuble sis à

Le demandeur critique encore le refus du bureau d'imposition d'admettre en déduction de son revenu imposable le montant déclaré de 1.524.919 LUF en tant que charges extraordinaires et soutient que le montant de 705.962 LUF retenu par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires ne serait pas établi par le bureau d'imposition.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'à l'instar de l'année 1999, le demandeur se serait contenté de répondre aux questions soulevées par le bureau d'imposition au sujet des recettes de location et des charges locatives en se retranchant derrière les chiffres déclarés dans sa déclaration fiscale sans fournir d'explication utile et que les informations fournies à l'heure actuelle seraient toujours insuffisantes pour justifier le résultat demandé. Pour le surplus, il estime que le bureau d'imposition se serait contenté d'appliquer aux données déclarées les qualifications appropriées et d'en tirer les conséquences légales, de sorte que le recours du demandeur laisserait d'être fondé.

En ce qui concerne la référence par le délégué du gouvernement à l'année 1999, le demandeur renvoie dans son mémoire en réplique aux deux jugements rendus par le tribunal administratif en date du 14 octobre 2004 (n° 17718 du rôle) et 5 juillet 2006 (n° 20523 du rôle) ayant retenu que *« partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur »*.

En ce qui concerne en premier lieu le revenu de la location de biens, il ressort des pièces soumises par le demandeur, ensemble avec la déclaration d'impôt déposée le 11 avril 2002, que ce dernier a déclaré des recettes de location pour l'immeuble loué à ..., pour un montant total de 185.000 LUF à titre de loyers et de charges, correspondant, d'après les déclarations du demandeur, à 10 mois de 15.000 LUF et à 2 mois de 17.500 LUF, le donneur d'ordre des virements effectués étant indiqué comme ..., avec adresse à L-....

Il ressort encore des éléments du dossier fiscal que le bureau d'imposition a taxé les recettes de loyers au montant total de 268.000 LUF pour 12 mois, correspondant à dix loyers mensuels de 22.000 LUF et à deux loyers mensuels de 24.000 LUF. Le dossier fiscal fait en outre apparaître une fiche de logement pour l'année 2001 remplie et signée par le locataire du demandeur, un certain Philippe ..., et portant indication d'un loyer mensuel de 10.500 LUF plus les avances sur frais de 4.500 LUF, ainsi que la fiche de logement pour l'année 1999, remplie et signée par la même personne, déclarant un loyer mensuel de 22.000 LUF et un montant de 7.000 LUF à titre d'avances sur frais, et un extrait de compte de profits et pertes au 31 décembre 2001 faisant état d'un montant de frais de location d'immeuble de 184.000 LUF. Il échet encore de relever que sur la fiche de logement de l'année 2001, le locataire Philippe ... a déclaré que 50% de la surface louée était destinée à l'habitation et les autres 50% au commerce ou à une profession libérale.

Il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de ces dernières, il est tenu d'entreprendre des investigations. En principe, le bureau d'imposition devrait ainsi d'abord donner au contribuable l'occasion de compléter et d'explicitier ses déclarations antérieures et ne devrait recourir à des renseignements à fournir par de tierces personnes qu'au cas où les discussions avec le contribuable ne donnent pas de résultat. Une taxation des bases d'imposition n'est admissible que si même les investigations complémentaires ne permettent pas une fixation correcte des recettes ou frais en cause.

En l'espèce, s'il ressort des éléments du dossier que suite au dépôt en date du 11 avril 2002 de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2001, le bureau d'imposition a procédé à un certain nombre d'investigations et de vérifications, consistant, d'une part, en les fiches de logement remplies par Monsieur Philippe ... dans le cadre des recensements fiscaux d'octobre 1999 et 2001 et, d'autre part, en des renseignements pris au sujet d'une société anonyme ... S.A., il n'en reste pas moins que les informations ainsi collectées ne permettent pas de tirer des conclusions concordantes au sujet du montant réel du loyer perçu par le demandeur.

S'il est vrai que le demandeur a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 20 août 2004 quant aux redressements que le bureau d'imposition entendait opérer par rapport à ladite déclaration, et notamment en ce qui concerne le revenu de location de l'immeuble loué à ..., il ne ressort pourtant pas des éléments du dossier à disposition du tribunal que le bureau d'imposition aurait attiré plus particulièrement l'attention du demandeur sur ses doutes quant à la véracité du montant de loyer déclaré et documenté et qu'il aurait invité le demandeur à fournir des précisions quant au montant de loyer perçu au vu de la fiche de logement de l'année 2001, avant de fixer son intention, matérialisée par le projet d'imposition adressé au demandeur en annexe au courrier du bureau d'imposition du 20 août 2004, de taxer les recettes de loyers à un niveau supérieur à celui figurant dans la susdite déclaration, le bureau d'imposition se contentant d'annoncer un redressement des recettes en renvoyant à cet égard l'intéressé à l'année 1999 et de se prévaloir du défaut d'un décompte des locataires M. ... et ... S.A.

S'il est encore vrai que le bureau d'imposition s'est ainsi conformé au texte du paragraphe 205 (3) AO, force est toutefois de constater que le bureau d'imposition n'a pas épuisé toutes ses possibilités d'investigation, et notamment la possibilité lui offerte par le paragraphe 175 (1) et (2) AO d'obtenir des renseignements de la part de tierces personnes et notamment du signataire de la fiche de logement, à savoir Monsieur Philippe ..., de sorte qu'il n'a pas pu procéder à une taxation de recettes sans autre mesure d'instruction documentée au dossier et sans faire valoir des indices plus concrets d'un défaut partiel de déclaration de recettes de loyers, la production de la fiche de logement litigieuse et d'un compte de pertes et profits ne comportant pas la raison sociale de la société concernée ne permettant pas d'établir à suffisance de droit qu'un loyer plus élevé que celui déclaré par le demandeur et documenté par la fiche de logement de l'année 2001 a été payé.

Partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur.

Il échet encore de relever que les montants versés par le locataire à son bailleur en qualité d'avances sur frais et charges ne constituent pas des recettes dans le chef du bailleur mais des postes transitoires. Cette qualification est cependant sujette à la

condition de la confection d'un décompte entre le locataire et le bailleur comportant une fixation définitive des frais et, le cas échéant, un solde à rembourser au locataire ou à verser par ce dernier. A défaut d'un tel décompte, les montants versés au cours de l'année d'imposition au titre de telles avances augmentent le loyer brut.

En l'espèce, il ressort du courrier du demandeur du 4 septembre 2004 qu'« *aucun décompte entre bailleur et locataire n'a été effectué* », de sorte qu'il y a lieu de considérer les montants versés par le locataire à titre de loyers et d'avances sur charges au cours de l'année 2001 dans son intégralité comme recettes de location.

Il s'ensuit que le bulletin d'impôt entrepris encourt la réformation dans la mesure où le montant total des loyers bruts pour l'année 2001 est à fixer non pas à 268.000 LUF, mais à 185.000 LUF.

Quant au refus du bureau d'imposition d'admettre la déduction de certains frais d'obtention repris dans la déclaration d'impôt déposée le 11 avril 2002, il ressort du dossier fiscal que le demandeur a déposé en annexe à ladite déclaration un appel datant du 27 septembre 2001 émanant du syndic de la résidence Fontaine II à contribuer à un fonds de réserve à hauteur de 37.500 LUF, lequel fonds servirait, d'après les explications du demandeur contenues dans son courrier du 4 septembre 2004, à « *subvenir aux dépenses importantes concernant les parties communes de la Résidence* ».

Aux termes de l'article 105 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes* ».

Or, dans la mesure où il s'agit en l'espèce de financer des dépenses qui devraient rester à charge du propriétaire de l'immeuble donné en location et qu'il s'agit d'une dépense effectivement réalisée, c'est à tort que le bureau d'imposition n'a pas considéré cette dépense comme frais d'obtention.

Le demandeur prétend également à la déduction, en guise de frais d'obtention, d'avances sur charges ordinaires payées au syndic de la résidence Fontaine II à concurrence d'un montant total de 63.000 LUF, telles que documentées par les copies d'extraits de compte courant annexées à sa déclaration d'impôt. Etant donné que les avances sur charges que le locataire a payées au demandeur ne constituent pas des postes transitoires, mais viennent s'ajouter aux recettes de location à défaut de décompte effectué entre le demandeur et son locataire, tel que retenu ci-avant, il y a lieu de considérer les avances sur charges payées par le demandeur au syndic à hauteur de 63.000 LUF comme frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de la location de biens.

Il ressort également du dossier fiscal que le demandeur a annexé à sa déclaration fiscale un décompte d'une étude d'avocats du 14 février 2001 d'un montant total de 49.324 LUF concernant une affaire judiciaire opposant le demandeur au syndic de la copropriété de la résidence Fontaine, ainsi que deux récépissés du 15 octobre 2001 de la Trésorerie de l'Etat, Caisse de Consignation pour la consignation d'un montant total de 5.000 LUF en exécution d'une ordonnance prise par le juge d'instruction près le Tribunal d'Arrondissement de Luxembourg en date du 3 octobre 2001 sur base de l'article 59 du Code d'instruction criminelle, ladite consignation étant, d'après les affirmations du demandeur suivant courrier du 4 septembre 2004, liée à la prédite affaire judiciaire. Etant donné que ces frais se trouvent en rapport économique apparent avec la location de

l'immeuble sis à ..., et que leur réalité n'est pas autrement contestée, il s'ensuit que leur montant total de $(49.324 + 5.000 =) 54.324$ LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de location de biens.

Il suit des développements qui précèdent que le montant total de $(37.500 + 63.000 + 49.324 + 5.000 =) 154.824$ LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de la location de biens et que le bulletin d'impôt entrepris encourt la réformation dans le sens de cette déduction qui s'ajoute aux autres montants retenus comme frais d'obtention déductibles par le bureau d'imposition d'un montant total de 69.114 LUF.

Quant au refus du bureau d'imposition d'admettre la déduction de charges extraordinaires à hauteur de 1.524.919 LUF, le bulletin d'impôt litigieux renseigne un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires au titre de l'article 127 LIR d'un montant de 705.962 LUF.

D'après les éléments du dossier fiscal, le bureau d'imposition a admis en déduction à titre de charges extraordinaires les frais de maladie d'un montant total de 6.115 LUF, les frais d'avocat en relation avec la procédure de divorce du demandeur à hauteur de 275.006 LUF, les frais d'huissier de justice d'un montant de 4.386 LUF en rapport avec l'affaire de divorce, les frais de consignation en relation avec la procédure de divorce d'un montant de 5.000 LUF, les frais d'huissier de justice d'un montant de 4.085 LUF liés à l'affaire de divorce ainsi que les arriérés de secours alimentaire à hauteur de 478.912 LUF.

Le bureau d'imposition n'a toutefois pas retenu un rappel d'un avocat pour des frais et honoraires d'un montant de 15.788 LUF dans une affaire ... contre l'Etat. Le demandeur a précisé dans son courrier du 4 septembre 2004 que cette affaire aurait trait à « *l'allocation d'intérêts moratoires au taux légal sur les montants payés au principal* ». Or, à défaut de plus de précisions sur la nature exacte de cette note d'honoraires et le chef de charges extraordinaires sous lequel la prise en compte est sollicitée, la prétention du demandeur sur ce point est à écarter comme non fondée.

Le demandeur prétend finalement à la déduction en guise de charges extraordinaires d'« *intérêts débiteurs et remboursement du solde du principal en relation économique avec maladie payé le 23/03/01* » à hauteur de 752.383 LUF, censé être documenté par un extrait d'un compte bancaire du 23 mars 2001.

L'article 127 (2) 2^e phrase LIR dispose que « *ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales* ».

Au vœu de l'article 109 (1) LIR, « *sont déductibles du total des revenus nets, dans la mesure où elles ne sont à considérer ni comme dépenses d'exploitation ni comme frais d'obtention, les charges et dépenses suivantes, qualifiées de dépenses spéciales : (...)*

1a. les intérêts débiteurs, dans la mesure où ces intérêts ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés ».

Il se dégage de ces deux dispositions légales que tous les intérêts débiteurs qui ne se trouvent pas en relation économique avec la réalisation d'un bénéfice (dépenses d'exploitation) ou d'un revenu (frais d'obtention) visés par l'article 10 LIR et qui n'ont

pas de rapport économique avec un revenu exempté par une disposition légale expresse, mais qui résultent du financement externe d'une utilisation de revenus nets en dehors de tout lien avec une réalisation de revenus doivent être qualifiés de dépenses spéciales indépendamment de leur affectation concrète, fût-elle le financement de dépenses qualifiées elles-mêmes de charges extraordinaires (cf. projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571⁴, ad art. 125, p. 227).

Partant, étant donné que la reconnaissance des dépenses sous-jacentes comme charges extraordinaires n'emporte pas la même qualification des intérêts débiteurs y relatifs par attraction, c'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a requalifié les intérêts débiteurs à concurrence de 16.756 LUF en dépenses spéciales.

A défaut toutefois de plus de précisions sur la nature dudit « *remboursement du solde du principal en relation économique avec maladie* » et le chef de charges extraordinaires sous lequel la prise en compte est sollicitée, cette prétention est à écarter comme n'étant pas fondée.

Il s'ensuit que les montants retenus par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires sont valables et que le moyen du demandeur tendant à voir déduire en déduction de son revenu imposable le montant de 1.524.919 LUF en tant que charges extraordinaires est à écarter comme non fondé.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement justifié et que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 encourt la réformation en ce sens que les recettes de location sont à fixer au montant total de 185.000 LUF et que le montant total des frais ci-dessus visé à hauteur de 154.824 LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de la location de biens - s'ajoutant ainsi aux autres frais d'un montant de 69.114 LUF déjà retenus comme frais d'obtention déductibles par le bureau d'imposition - sans préjudice des autres modifications à l'imposition découlant ainsi de ces principes.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie dans ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit que la demande d'enjoindre à l'Etat la production du dossier fiscal est devenue sans objet ;

au fond, déclare le recours partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2001 entrepris, émis le 15 septembre 2004 à l'égard de Monsieur ..., dit que les recettes de location sont à fixer au montant total de 185.000 LUF et que le montant total des frais ci-dessus visé à hauteur de 154.824 LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans

le cadre du revenu de la location de biens - s'ajoutant ainsi aux autres frais d'un montant de 69.114 LUF déjà retenus comme frais d'obtention déductibles par le bureau d'imposition - sans préjudice des autres modifications à l'imposition découlant ainsi de ces principes ;

dit le recours non fondé pour le surplus ;

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent aux fins d'exécution ;

fait masse des frais et les impose à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} août 2007 par le premier juge, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schroeder